

## CONTENIDOS PROCESALES DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA(\*)

*Dr. Julio Angel Mila*

La ley 23.771 ofrece una serie de interrogantes, en virtud de instituciones novedosas que introduce en su texto.

Entre estas instituciones puede mencionarse la intervención de la autoridad administrativa en el proceso penal tributario, la que se manifiesta, en primer lugar, con el carácter de órgano denunciante y, en segundo lugar, en el rol de querellante conjunto.

a) Intervención como denunciante: El art. 16º, párrafo 3º de la Ley 23.771, estatuye: “Cuando la autoridad administrativa pertinente, de oficio o a instancia de un particular, tomare conocimiento de la presunta comisión de un delito previsto por esta Ley, lo comunicará de inmediato al juez competente, solicitando las medidas judiciales de urgencia, en caso que lo estimare necesario para garantizar el éxito de la investigación. En el plazo de 30 días elevará un informe adjuntando los elementos probatorios que obraren en su poder y las conclusiones técnicas a que hubiese arribado.”

De la norma transcripta se desprende el ejercicio de facultades constitutivas de verdaderos poderes para solicitar medidas asegurativas de prueba y toda otra diligencia que estime indispensable para asegurar la eficacia de la investigación.

Esta atribución incluye allanamientos de domicilios, detención preventiva del presunto imputado, bloqueo de cuentas corrientes bancarias, interdicción al derecho de salir del territorio argentino, secuestro de documentación, etc.

Todo ello significa que la autoridad administrativa tiene asignada por la Ley, una participación protagónica en el proceso penal tributario, aun cuando la figura procesal en que se enmarca, es la de simple denun-

---

(\*) Conferencia pronunciada en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Mendoza en el Curso que, sobre “Ley Penal Tributaria”, se dictó el 30 y 31 de mayo de 1993.

ciante; con lo cual se produce una ostensible alteración de la relación jurídica procesal, toda vez que tanto en la normativa del Código de Procedimientos en Materia Penal, para la Justicia Federal, cuanto en la del Código Procesal Penal de Mendoza, el denunciante no contrae obligación que lo ligue al procedimiento judicial, no es parte en el proceso, ni incurre en responsabilidad alguna, salvo el caso de calumnia (CPMP, art. 168), o de calumnia o falsedad (CPP, art. 185).

Otra de las atribuciones que goza el órgano administrativo denunciante, es la elevación de un informe adjuntando elementos probatorios que obran en su poder, así como la expresión de las conclusiones técnicas a que hubiese arribado. Estos poderes debe ejercerlos dentro de los 30 días a contar de la comunicación al juez competente.

Va de suyo que las enunciadas conclusiones técnicas han de tener tan sólo el valor de prueba informativa, o de mero informe especializado; pero nunca el de una verdadera pericia, toda vez que el procedimiento pericial está signado en el Código Nacional (art. 322 y siguientes) y en Código Procesal de Mendoza (art. 257 y siguientes), de una serie de exigencias tendientes a salvaguardar la inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y de sus derechos; como son, a título de ejemplo, la inexorable notificación previa de la medida al imputado y a su defensor; así como la posibilidad de designar un perito contralor, de manera que no se tome ilusoria la garantía del contradictorio (VID arts. 330 y 336 del CPMP y arts. 259, 211, 212, 260 y cc del CPP).

Por otra parte, por tratarse de conclusiones u opiniones emitidas por una entidad o institución, su apreciación judicial no puede ser otra que la de prueba de informe, dado que la pericia sólo puede ser practicada por una persona física y no por una persona jurídica, u otro ente colectivo que no tenga ese carácter.

La actividad del Organismo Recaudador de Tributos como denunciante, se extiende también, a los supuestos en que la denuncia sea formulada por un particular ante el juez competente (art. 16, párrafo final de la Ley 23.771). Ello es así, porque la disposición legal precitada ordena una vista a la autoridad administrativa por el plazo de 30 días, a los mismos efectos establecidos en el párrafo anterior; esto es, para que se produzca la elevación de informe aludido por la Ley y las enunciadas conclusiones técnicas que obtuviere.

b) Como querellante conjunto: el papel de querellante conjunto le está deferido a los organismos nacionales a cuyo cargo esté la recaudación de los tributos o de los aportes del régimen nacional de seguridad social, por el art. 18, párrafo 3º, de la Ley 23.771; de cuyo tenor surge que la función otorgada se desempeñará en los términos del art. 170 del

Código de Procedimiento en Materia Penal de la Nación, para lo cual designará a los funcionarios que ejercerán, en el juicio penal, su representación.

La primera reflexión que nos sugiere la novedad, radica en las circunstancias de que, a pesar de no resultar ni ofendida por el delito tributario, ni damnificada por el mismo, la autoridad administrativa ejerce funciones de querellante conjunto; con lo cual se contraviene la disposición del art. 170 del CPMP, en cuanto asigna a la persona, particularmente ofendida por el delito de acción pública, la función de parte querellante y de promoción y estimulación en tal carácter, del proceso penal.

Nuestra aseveración no requiere otra prueba que la de recordar que el sujeto pasivo o víctima del hecho punible es, cuando las infracciones tributarias sean nacionales, el Estado argentino; y cuando lo sean las provincias, el Estado local.

Si bien la jurisprudencia ha admitido que las personas jurídicas son capaces de querellar, ello está circunscripto a las hipótesis en que resulten directamente perjudicadas.

Por otra parte, la responsabilidad personal que contrae el que promoviere querrela por un delito cualquiera, cuando hubiese procedido calumniosamente (CPMP art. 177), se diluye en las situaciones en que el querellante conjunto resulte, como la Ley 23.771, un ente colectivo.

Transpolado el tema al Código Procesal de Mendoza, se advierte que la figura del querellante conjunto no podrá funcionar en el proceso penal tributario provincial, dado que, según el art. 6° del citado Código ritual, sólo el Ministerio Público goza de las atribuciones para ejercer la acción penal pública.

Empero, la verdadera damnificada directa por el delito, esto es la provincia de Mendoza, podrá reclamar la indemnización del daño padecido, por intermedio del Ministerio Público, de conformidad con lo dispuesto por el art. 15, inc. 1°, del CPP. Aunque también podrá intervenir en el Proceso Penal, con la misma finalidad, el señor Fiscal de Estado, si se dan los supuestos estatuidos en el art. 9° de la Ley 728, toda vez que la misma es reglamentaria del art. 177 de la Constitución Provincial.

### **La figura del denunciante**

El denunciante particular está tratado en el art. 16°, último párrafo, de la Ley 23.771, que dispone: “En los supuestos de denuncias formuladas directamente ente el Juez, sin perjuicio de las medidas de urgencia,

correrá vista por 30 días a la autoridad administrativa, a los fines dispuestos en el párrafo anterior”.

La actividad del denunciante puede encontrarse motivada por ánimo de venganza o de publicidad y notoriedad, como se puso de resalto en la discusión parlamentaria de la Ley, al ser tratada en el Senado de la Nación.

En el debate precitado se dijo que por tratarse de delitos de acción pública, podrían ser denunciados por cualquier persona, aun cuando no estuviese autorizada por la Ley Penal Tributaria, dado que resultaría de aplicación el art. 155 y sgtes. de CPMP.

Es verdad que el denunciante particular responde penalmente de los delitos de calumnia (art. 109 del Código Penal) y falsa denuncia (art. 245 del Código Penal); pero no lo es menos que las penas exiguas con que se amenaza por la Ley las conductas descriptas por las normas citadas, son, sin lugar a dudas, carentes de eficacia disuasiva.

Creemos más razonable la protección que implicaría para quien fuese denunciado falsamente, el restablecimiento del art. 276 bis del Código Penal, según texto de la derogada Ley 21.338, en razón de la severidad con que sancionaba a quien ante la autoridad denunciara o acusara como autor o partícipe de un delito de acción pública a una persona que sabe inocente, o que simulare contra ella la existencia de pruebas materiales; aumentando la pena si resultare la condena de la persona inocente.

De otra parte, la Ley 20.658, art. 4º, reprimía con prisión de 3 a 9 años al que por amenazas de imputar a otros los delitos previstos en ella, le obligare a poner a su disposición o la de un tercero, cosas, dinero, documentos o cualquier otro bien o destruir o suscribir documentos de obligación o de crédito; aumentándose la pena hasta 10 años de prisión si el autor del hecho mencionado fuera funcionario público.

Sin la protección de normas penales como las enunciadas, el posible imputado de ilícitos penales tributarios, quedará a merced de la maledicencia.

No resulta subsanable la situación legal aludida, aduciendo que la Ley 23.771 ha establecido un procedimiento especial para la denuncia, tendiente a proteger al denunciado, con la vista exigida por la regla legal al órgano administrativo a fin de que éste se pronuncie sobre las mismas circunstancias dispuestas en el párrafo penúltimo del art. 16. En efecto, basta la sola denuncia del particular formulada directamente ante el Juez, para que éste quede habilitado para tomar medidas de urgencia, como son el allanamiento, la detención preventiva, bloqueo de cuentas corrientes bancarias, etc., sin que sea menester esperar la contestación de la vista por parte de la autoridad administrativa, con lo cual la denuncia

del particular tiene virtualidad para generar situaciones de verdaderos ataques a la libertad personal. Ni siquiera las denuncias anónimas podrán ser soslayadas por el Juez, porque, al decir de algún autor, además de los medios enunciados por el Código Nacional, para el inicio del proceso, ha de tenerse como tal a la delación.

La revelación de secretos aludida por el Código Penal en los arts. 153 y sgtes., no atrapa esa conducta cuando proviene del particular denunciante, lo cual reafirma nuestra convicción, en el sentido de dotar al posible encausado por un delito de los tratados por la Ley Penal Tributaria, de la protección apoyada en las normas penales ut supra reseñadas.

### **Excarcelación y eximición de prisión en la Ley 23.771**

La excarcelación y la eximición de prisión están establecidas en el art. 17° de la Ley Penal Tributaria, cuyo texto es el que sigue: “En todos los casos de los delitos previstos en esta Ley en que procediese a excarcelación o a la eximición de prisión, éstas se concederán bajo caución real, la que, cuando existiera el juicio, deberá guardar correlación con el monto en que, en principio, aparecieren damnificadas las rentas fiscales o previsionales nacionales”.

La norma remite a las disposiciones que sobre la excarcelación y la eximición de prisión contiene el Código Nacional y los Códigos Procesales Penales provinciales.

Cuando se trate de infracciones tributarias sometidas al juzgamiento del Fuero Federal o del Fuero en lo Penal Económico de la Capital de la República, resultará de aplicación el art. 379 del CPMP en cuanto a la regla cuantitativa, cuyo máximo es de 8 años de pena privativa de la libertad y, en punto a la excepción, esto es cuando excediendo del máximo preindicado la pena con que la Ley reprime el delito, pudiere corresponder condena de ejecución condicional.

La remisión al Código Procesal Penal de Mendoza, se asienta en el art. 317.

La Ley Penal Tributaria impone imperativamente que la caución para obtener la excarcelación o la eximición de prisión, será siempre de naturaleza real. Cuando se trate de delitos materiales o de daño, dicha caución deberá guardar correlación con el monto en que, en principio, aparecieren perjudicadas las rentas fiscales o previsionales nacionales.

Para determinación del quantum de la caución real se estableció en la discusión parlamentaria celebrada en el Senado de la Nación, que debería tenerse en cuenta el informe que sobre elementos probatorios

obrantes en poder de la autoridad administrativa, ésta suministra al Juez. Es decir, que el monto de la caución es apreciado por el órgano administrativo y a él debe sujetarse el Juez para decidir la correlación entre la cantidad y el daño eventualmente causado.

Esta modalidad contraviene lo dispuesto en los arts. 365, 366, 376, 377, 382, 385 y 395, todos del CPMP y 317 y 327 del CPP.

Ello es así, porque el Juez Penal debería aguardar, según el criterio sentado en la discusión parlamentaria, el plazo de 30 días que la autoridad administrativa tiene para evacuar el informe, con lo cual la detención del imputado se prolongaría más allá del plazo perentorio e improrrogable en que debe decidirse su situación procesal.

En efecto, el art. 395 del Código Nacional acuerda al Ministerio Público y al Juez, un plazo conjunto, perentorio e improrrogable de 24 horas para dictaminar y decidir respectivamente; en tanto que el Código Provincial dispone que inmediatamente debe contestarse la vista por el Ministerio Público y decidirse la excarcelación (art. 327 del CPP).

De cualquier manera, la determinación de la caución real en base al monto del daño causado acarreará situaciones de verdadera desigualdad ante la Ley, porque dependerá de que el hecho punible sea de competencia nacional o de competencia provincial; pues, en esta última, la manda del art. 17 referida a la imposición de una caución real, no regirá, toda vez que es atribución indelegable de las Provincias legislar en todo lo que atañe a la libertad caucionada, que siendo de naturaleza procesal, tiene raigambre constitucional.

La inaplicabilidad de la caución real como único modo condicionante de la excarcelación, no se soslaya con el argumento de que la Ley sustantiva puede crear normas procesales tendientes a dotar de eficacia a las instituciones de fondo; porque ello implicaría subvertir el sistema constitucional en el que las provincias se dan sus propias instituciones locales, establecen su administración de justicia y conservan todo el poder no delegado a la Nación (arts. 5 y 104, CN).

Es dable apuntar que la caución real supone la desnaturalización del instituto de la excarcelación, por cuanto las cauciones tienen por objeto hacer que el imputado comparezca al llamamiento judicial, que cumpla con las obligaciones impuestas y que se someta a la sentencia condenatoria (arts. 320, CPP, y 382, CPMP). Pero en modo alguno puede mutarse esa finalidad, por la de obtención del tributo debido.

Como corolario, la excarcelación o eximición de prisión, resultarán más o menos viables, según el ordenamiento procesal aplicable.

Lo plausible sería no convertir a los institutos de la excarcelación y la eximición de prisión, que son medidas de sujeción al proceso eminen-

temente cautelares, en ostensibles penas anticipadas, violatorias del estado de inocencia de que goza el imputado, hasta tanto una sentencia condenatoria pasada en autoridad de cosa juzgada lo aniquile.

En suma, o se preservan incólumes las garantías del “legale iudicio” como modo único de respetar la juridicidad con que debe obrar el Estado, o se cae en la cima de la ajuricidad, como expresión máxima de la indiferencia por el respeto a la dignidad del hombre.

## ADDENDA

Al momento de pronunciarse esta conferencia, regía el ahora abrogado Código de Procedimientos en Materia Penal (Ley N° 2.372 del 17 de octubre de 1888 y sus reformas).

Por tanto, creímos necesario adicionar las normas equivalentes del Código Procesal Penal de la Nación (Ley N° 23.984)

### **C.P.M.P. (Ley N° 2.372)**

art. 168  
art. 322 y sgtes.  
art. 330  
art. 336  
art. 170  
art. 177  
art. 155  
art. 365  
art. 366  
art. 376  
art. 377  
art. 379  
  
art. 382  
art. 385  
art. 395

### **C.P.P.N. (Ley N° 23.984)**

art. 179  
art. 253 y sgtes.  
art. 258  
art. 259  
art. 82  
art. 179  
art. 174  
art. 281  
arts. 283 y 312  
art. 316  
arts. 316,320,321 y 322  
art. 317, inc. 1° en  
función del 316  
arts. 320, 321 y 322  
art. 324  
art. 331

### **Constitución Nacional**

art. 104

### **Reforma de 1994**

art. 121

La referencia a la Provincia de Mendoza como directamente damnificada por el delito (penal tributario) efectuada en el último párrafo de pág. 37. Y las citas de normas del Código Procesal Penal de Mendoza, se hicieron en razón de que en la discusión parlamentaria de la Ley 23.771, se dijo que las infracciones a sus tipos o figuras, eran aplicables a los impuestos y contribuciones sociales provinciales.